

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle: **25437 C**

Inscrit le 25 février 2009

Audience publique du 14 juillet 2009

**Appel formé par
Monsieur ... et son épouse,
Madame ..., ...
contre un jugement du tribunal administratif du 12 janvier 2009
(n° 23920 du rôle)
en matière d'impôts**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25437C du rôle et déposé au greffe de la Cour administrative le 25 février 2009 par Maître Guy PERROT, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, aux noms de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à ..., dirigé contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 12 janvier 2009 (n° 23920 du rôle), ayant déclaré irrecevable leur recours tendant à la réformation de deux décisions du directeur de l'administration des Contributions Directes du 17 octobre 2007 (n° C 14012 et C 14013 du rôle), ayant rejeté comme non fondées les réclamations dirigées contre les courriers émis le 20 juin 2007 par l'administration des Contributions Directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition d'..., fixant les avances trimestrielles pour l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal pour les années 2007 et 2008 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 25 mars 2009 par Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 27 avril 2009 par Maître Guy PERROT aux noms des appelants ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marc Antoine CASANOVA, en remplacement de Maître Guy PERROT, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 juillet 2009.

En date du 20 juin 2007, l'administration des Contributions Directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition d'..., ci-après désigné par « *le bureau d'imposition* », émit des courriers portant fixation des avances trimestrielles de l'impôt sur le revenu pour les années 2007 et 2008 à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., ci-après « *les époux ...* ». Le même jour, le bureau d'imposition émit un courrier portant fixation des avances trimestrielles de l'impôt commercial communal pour les années 2007 et 2008 à l'égard de Monsieur

Par courrier du 16 juillet 2007, les époux ... introduisirent une réclamation contre les fixations des avances trimestrielles de l'impôt sur le revenu pour les années 2007 et 2008 auprès du directeur de l'administration des Contributions Directes, ci-après « *le directeur* ». Par courrier du même jour, Monsieur ... introduisit encore une réclamation contre la fixation des avances trimestrielles de l'impôt commercial communal pour les années 2007 et 2008 auprès du directeur.

Par décision du 17 octobre 2007 (n° C 14012 du rôle), le directeur répondit à la réclamation introduite en date le 16 juillet 2007 par les époux ... dans les termes suivants :

«Vu la requête introduite le 17 juillet 2007 par les époux, le sieur ... et la dame ... pour réclamer contre le bulletin portant fixation des avances de l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008, émis le 20 juin 2007;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elle est partant recevable;

Considérant que le bulletin est entrepris au motif que la fixation d'avances trimestrielles ne serait plus justifiée parce que les époux ne disposeraient plus de revenu imposable au Grand-Duché;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991);

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993);

Considérant que la réclamation contre la fixation des avances trimestrielles est admissible (voir Conseil d'Etat du 16.07.1947, no 4278 du rôle);

Considérant que l'instruction a révélé qu'en date du 14 mai 2007, le bureau d'imposition avait invité les réclamants à présenter des pièces à l'appui de leur allégation

qu'ils ne seraient pas soumis à l'impôt luxembourgeois, bien que résidents du Luxembourg, du fait qu'ils seraient imposables uniquement aux Pays-Bas;

Considérant que les réclamants n'ayant réservé aucune suite à cette invitation, le bureau d'imposition a fixé les avances sur base de l'imposition établie en dernier lieu, conformément aux prescriptions de l'article 135, alinéa 2, 1^{re} phrase de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.);

Considérant qu'en l'espèce, c'est à bon droit que le bureau d'imposition s'est basé sur l'imposition de l'année 2005 qui est celle établie en dernier lieu; que dans le cadre du présent recours, le réclamant n'a pas fourni d'éléments nouveaux justifiant une modification du montant des avances tel que fixé par le bulletin litigieux;

Par ces motifs

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. »

Par décision du 17 octobre 2007 (n° C 14013 du rôle), le directeur répondit à la réclamation introduite en date le 16 juillet 2007 par Monsieur ... dans les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 17 juillet 2007 par le sieur ..., demeurant à ..., pour réclamer contre le bulletin portant fixation des avances de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008, émis le 20 juin 2007;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elle est partant recevable;

Considérant que le bulletin est entrepris au motif que la fixation d'avances trimestrielles ne serait plus justifiée parce que le réclamant ne réaliserait plus de bénéfice commercial au Grand-Duché;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991);

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993);

Considérant que la réclamation contre la fixation des avances trimestrielles est admissible (voir Conseil d'Etat du 16.07.1947, no 4278 du rôle);

Considérant que l'instruction a révélé qu'en date du 14 mai 2007, le bureau d'imposition avait invité le réclamant à présenter des pièces à l'appui de ses allégations;

Considérant que le réclamant n'ayant réservé aucune suite à cette invitation, le bureau d'imposition a fixé les avances sur base de l'imposition établie en dernier lieu, conformément aux prescriptions du § 4 GewSTVV, alinéa 2 de la loi concernant l'impôt commercial communal (I.C.C.);

Considérant qu'en l'espèce, c'est à bon droit que le bureau d'imposition s'est basé sur l'imposition de l'année 2005 qui est celle établie en dernier lieu; que dans le cadre du présent recours, le réclamant n'a pas fourni d'éléments nouveaux justifiant une modification du montant des avances tel que fixé par le bulletin litigieux;

Par ces motifs

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. »

Par requête déposée le 7 janvier 2008, les époux ... introduisirent un recours contentieux devant le tribunal administratif à l'encontre des deux décisions précitées du directeur du 17 octobre 2007.

Par jugement du 12 janvier 2009, le tribunal déclara le recours irrecevable et condamna les époux ... aux frais.

Pour ce faire, le tribunal rappela ne connaître que des recours dirigés contre les décisions du directeur si les lois relatives aux impôts directs de l'Etat prévoient un tel recours et que les décisions que le législateur considère comme bulletins et susceptibles d'être contestées par voie de réclamation auprès du directeur sont énumérées aux paragraphes 228 et 235 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ». Partant, d'après les premiers juges, seuls les bulletins visés par les paragraphes 228 et 235 AO constituent des décisions administratives susceptibles d'une réclamation auprès du directeur, dont la décision sera à son tour susceptible d'un recours au fond devant le tribunal administratif en vertu du paragraphe 228 AO et de l'article 8 de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif. Or, les fixations des avances trimestrielles, régies par l'article 135 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », ne seraient pas visées par les paragraphes 228 et 235 AO en raison de leur nature essentiellement provisoire et de la régularisation postérieure de la dette d'impôt, et ne constitueraient ni un bulletin d'impôt proprement dit, ni un bulletin d'établissement, ni un bulletin de la base d'assiette, ni enfin un bulletin au sens du

paragraphe 235 AO. Par conséquent, les paragraphes 228 et 235 AO ne seraient pas applicables aux fixations d'avances trimestrielles et ne seraient ainsi pas susceptibles de recours contentieux au vœu du législateur.

Cette constatation serait encore corroborée par le fait que la fixation des avances a un effet essentiellement provisoire et ne préjuge en rien de l'impôt à établir ultérieurement par voie d'assiette et que partant elle contribuerait tout au plus à la préparation de la décision finale, sans constituer une décision finale, susceptible de produire des effets juridiques par elle-même. D'après le tribunal, l'acte administratif susceptible de faire l'objet d'un recours contentieux doit constituer une véritable décision de nature à faire grief, c'est-à-dire un acte susceptible de produire par lui-même des effets juridiques affectant la situation personnelle et patrimoniale de celui qui réclame et n'a pas cette qualité de décision faisant grief, l'acte préparatoire d'une décision administrative, pareil acte ne constituant pas une décision administrative, de sorte qu'il n'est pas susceptible des recours contentieux prévus au paragraphe 228 AO et à l'article 8 de la loi précitée du 7 novembre 1996.

Or, étant donné qu'en vertu de l'article 8 de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal administratif ne connaît que des recours dirigés contre les décisions du directeur si les lois relatives aux impôts directs de l'Etat prévoient un tel recours et qu'en l'espèce, aucun recours de la sorte n'est prévu, puisque les paragraphes 228 et 235 AO ne sont pas applicables, le tribunal déclara le recours des époux ... à l'encontre des décisions du directeur ayant statué sur la fixation d'avances trimestrielles irrecevable.

Par requête déposée le 25 février 2009, les époux ... ont régulièrement relevé appel contre le jugement du 12 janvier 2009.

QUANT À LA DEMANDE DE JONCTION AVEC L'AFFAIRE ENRÔLÉE SOUS LE NUMÉRO 25436 C DU RÔLE

Par requête déposée en date du même 25 février 2009, les époux ... ont encore relevé appel d'un jugement du tribunal administratif du 12 janvier 2009 ayant déclaré non fondé leur recours contentieux introduit à l'encontre d'une décision du directeur du 4 décembre 2007 ayant rejeté comme non-fondées leurs réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal pour les années 2002 à 2005, émis le 20 juin 2007 par le bureau d'imposition.

Au dispositif de l'acte d'appel, les époux ... sollicitent de la Cour de « *statuer dans un seul et même arrêt sur les recours formulés à l'encontre du jugement entrepris et du jugement du Tribunal administratif du 12 janvier 2009 sous le numéro 24135* ».

Même si d'après l'article 135 (2) LIR les avances trimestrielles pour l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal pour les années 2007 et 2008 sont susceptibles d'être fixées en fonction de l'imposition établie en dernier lieu, c'est-à-dire pour l'année 2005, les deux recours ont cependant des objets différents et reposent sur des bases juridiques différentes, de sorte que la demande de jonction est à rejeter.

QUANT À LA RECEVABILITÉ DU RECOURS INITIAL DU 7 JANVIER 2008

Les époux ... soutiennent que le recours contentieux du 7 janvier 2008 introduit contre les décisions de rejet du directeur ayant statué sur la fixation d'avances trimestrielles aurait dû être déclaré recevable sur base de la jurisprudence constante du Conseil d'Etat en la matière. Dans ce contexte, ils renvoient à deux arrêts rendus en dates respectives des 16 juillet 1947 (affaire ..., n° 4278 du rôle) et 24 février 1982 (affaire ..., n° 7074 du rôle), tout en soulignant que cette jurisprudence aurait été confirmée et maintenue à l'occasion de la réforme des juridictions administratives de 1996. Ils estiment dès lors que leur recours du 7 janvier 2008 aurait dû être déclaré recevable, de sorte que le jugement entrepris du 12 janvier 2009 serait à réformer.

Le délégué du gouvernement demande la confirmation du jugement entrepris par renvoi à la motivation du tribunal.

C'est cependant à juste titre que les époux ... invoquent les jurisprudences précitées et renvoient aux commentaires parlementaires à la loi du 7 novembre 1996 (doc. parl. n° 3940 A 2, pp. 4 et 9) reprenant la jurisprudence du Conseil d'Etat d'après laquelle les décisions de fixation d'avances d'impôt restent également susceptibles de réclamation et de recours. En effet, les bulletins d'avances, malgré leur caractère préparatoire, sont susceptibles de causer un préjudice au contribuable. Certes, les avances ne sont que des acomptes à faire valoir sur la cote d'impôt fixée plus tard et elles seront le cas échéant remboursées à l'occasion de l'émission du bulletin d'imposition. Toutefois, l'émission du bulletin se fait avec un décalage certain dans le temps. Dès lors, la fixation d'avances trop élevées donne lieu pour le contribuable à un préjudice contre lequel il doit pouvoir se défendre. Ainsi, en matière d'avances, l'administration doit justifier ses prévisions avec les éléments dont elle dispose sans procéder à des vérifications approfondies ni retenir des faits dont le contribuable conteste sérieusement la réalité ou la portée, étant précisé que les recours contre les bulletins fixant des avances présentent un caractère subsidiaire destiné à régler les seuls cas de figure ne posant manifestement pas de difficultés majeures (voir en ce sens, Manuel de Droit fiscal, Alain STEICHEN, 4^e édition, pp. 834 et 835).

Il s'ensuit que c'est à tort que le tribunal a déclaré irrecevable le recours en réformation des époux ..., de sorte que le jugement entrepris est à réformer en ce sens.

QUANT AUX MONTANTS DES AVANCES FIXÉES

Aux termes de l'article 135 (2) LIR, « *le montant de chaque avance est fixé, en principe, au quart de l'impôt qui, après imputation des retenues à la source, résulte de l'imposition établie en dernier lieu. A l'impôt établi en dernier lieu peut être substitué l'impôt qui résultera probablement de l'imposition pour l'année en cours* ».

En l'espèce, il ressort des bulletins de fixation des avances trimestrielles de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal émis le 20 janvier 2007 que le bureau

d'imposition a pris comme base de la fixation desdites avances l'imposition relative à l'année 2005 et ceci en conformité avec l'article 135 (2) LIR, 1^{ière} phrase.

Or, comme la Cour, par arrêt rendu en date de ce jour sous le numéro du rôle 25436 C, a confirmé le jugement rendu par le tribunal administratif en date du 12 janvier 2009 (n° 24135 du rôle) ayant déclaré non justifié le recours des époux ... à l'encontre des décisions du directeur ayant rejeté leur réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal pour les années 2002 à 2005, il y a lieu de confirmer les montants des avances trimestrielles visant l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal tels que retenus dans les courriers émis le 20 juin 2007 par le bureau d'imposition compétent.

Au vu de l'issue du litige, la demande des époux ... tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de 5.000.- € est à rejeter.

Par ces motifs

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit l'appel du 25 février 2009 en la forme ;

au fond, le dit partiellement justifié ;

partant, par réformation du jugement du 12 janvier 2009, dit que c'est à tort que le tribunal administratif a déclaré irrecevable le recours en réformation introduit par Monsieur ... et Madame ... à l'encontre des deux décisions du directeur de l'administration des Contributions directes du 17 octobre 2007 ayant rejeté comme non fondé leur réclamation dirigée contre les courriers émis le 20 juin 2007 par l'administration des Contributions directes, bureau d'imposition ..., fixant les avances trimestrielles pour l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal pour les années 2007 et 2008 ;

au fond, maintient les montants des avances trimestrielles pour l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal pour les années 2007 et 2008 tels que fixés par le bureau d'imposition d'... dans ses courriers émis le 20 juin 2007 ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par les appelants ;

condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel ;

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,
Henri CAMPILL, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS

s.DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier de la Cour administrative